

RESOLUCIÓN N° 6/2010 (C.A.)

VISTO el Expediente C.M. N° 758/2008 y su agregado sin acumular C.M. N° 757/2008 por el cual la firma BANK BOSTON N.A. acciona contra la Resolución N° 06-4/2008 dictada por la Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe; y

CONSIDERANDO:

Que la acción ha sido interpuesta en tiempo y forma conforme a las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sobre la materia, por lo cual corresponde su tratamiento.

Que el Bank Boston N.A. se agravia de la determinación practicada por el Fisco respecto del coeficiente atribuido a la Provincia de Santa Fe en el marco del artículo 8° del Convenio Multilateral, a partir de la detección de supuestas diferencias en la sumatoria que sirve como base para la determinación del coeficiente. Cuestiona asimismo diversos conceptos de la sumatoria por considerar que no forman parte de la misma.

Que alega que el Fisco ha excluido de la sumatoria la cuenta 511002 “Intereses por disponibilidades” al entender que esta partida se corresponde con resultados que obtuvo el Banco por aplicación de disposiciones del BCRA cuyo objetivo es regular la capacidad prestable a que se refiere la Resolución General (CA) N° 29 y la Resolución General (CA) N° 1/2005, siendo el denominador común de estas operaciones las aplicaciones de fondos compulsivos e indisponibles.

Que por el contrario, a diferencia de dicha normativa, la comunicación vigente durante el ejercicio 2002 se basa en un sistema opcional de integración de los requisitos mínimos de liquidez sobre depósitos a plazo o de efectivo mínimo para depósitos a la vista.

Que de conformidad al acto administrativo, el Fisco atribuyó a la jurisdicción de Santa Fe cuentas vinculadas con préstamos y depósitos que contablemente se hallan centralizadas en la Casa Matriz que se encuentra en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en base a algún parámetro lógico, partiendo del principio de la realidad económica y más allá de los criterios de contabilización. Entiende que la detección de las necesidades financieras de captación o colocación de fondos en función a las relaciones técnicas y las proyecciones de negocios, la negociación y manejo de los términos y condiciones de las financiaciones, la concertación e instrumentación, son funciones y tareas ejecutadas en la Casa Matriz ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que continúa expresando, la inspección excluyó de la sumatoria y de la base imponible del impuesto a las cuentas 511018 y 515018, en la que se refleja lo devengado en función del plazo de duración del contrato del capital involucrado en la operación de leasing financiero. No tomar el efecto de los recuperos de capital a los efectos de la determinación de la base imponible y de la sumatoria, importaría violar las previsiones del artículo 138 del Código Fiscal de Santa Fe por cuanto dichos importes constituyen reintegros de capital de una operación financiera.

Que al respecto dice que se está frente a un préstamo financiero, con una particular forma de contabilización y exposición, y bajo este criterio no cabe computar el bruto de los cánones sino el neto (el ingreso financiero, conformado por los cánones menos el recupero del capital).

Que la API de manera improcedente computa dentro de la Sumatoria a los resultados de títulos públicos, los que se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe (art. 160 inciso c) del Código Fiscal), así como en la mayoría de las jurisdicciones donde el Banco ejerce actividad. Debe entenderse al respecto que el término ingresos computables no comprende a la totalidad indiferenciada de ingresos, sino sólo de aquellos ingresos de la actividad constitutivos de la materia gravada.

Que alega que la noción de materia gravada cabe definirla por oposición a materia no gravada, correspondiendo esta última al conjunto de figuras que implican una excepción a la tributación, sea que opere sobre el hecho imponible como sobre la obligación tributaria misma. Esta interpretación, dice, se apoya en la RG (CA) N° 44/93 (exclusión de los ingresos por exportaciones de bienes).

Que destaca que lo mismo vale decir de las cuentas 511.041, 511.042, 511.057, 511.088, 515.041, 515.042 y 515.057, todas ellas referidas a resultados de operaciones con obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, acciones y activos financieros similares.

Que asimismo, considera que en caso de concluirse que corresponde incluir los resultados de títulos públicos dentro de los ingresos computables que participan de la sumatoria, tales ingresos deben asignarse íntegramente a la Ciudad de Buenos Aires, por cuanto allí están concentradas las funciones y tareas vinculadas con la adquisición, gestión, administración, cobranzas y ventas de títulos públicos, con ajuste a lo establecido por el artículo 4° del Convenio Multilateral en materia de gastos computables.

Que destaca en este aspecto, las Resoluciones de la Comisión Arbitral Nros. 18/05, 60/05, 65/05 y 28/07 y la Resolución N° 6/06 de la Comisión Plenaria.

Que valen en este punto las referencias al principio de la realidad económica plenamente aplicables al caso, y el caso resuelto por la Comisión Arbitral, en Resolución N° 20/04, confirmada por Resolución N° 25/04 de la Comisión Plenaria, entre otras.

Que idénticos comentarios efectúa la recurrente respecto de la inclusión por parte de la inspección, en el cómputo en la sumatoria, de los resultados de bienes de uso, los que se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de conformidad con lo dispuesto en el art. 160 inciso a) del Código Fiscal de Santa Fe. Se destaca que han estado afectados como bienes de uso en la casa matriz o sucursales ubicadas en el ámbito geográfico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que solicita la aplicación del Protocolo Adicional - Expediente CM N° 757/2008 por entender que se configura la situación de base que torna operativo dicho Protocolo, al haber sido objeto de ajustes por parte de jurisdicciones de las que surgen criterios disímiles entre sí con relación estricta a la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos, verificándose el presupuesto legal de la inducción a error por parte de los Fiscos.

Que señala a este respecto, que la Dirección General de Rentas de la Provincia de Entre Ríos le practicó una determinación de oficio mediante la Resolución N° 184/2006, por los ejercicios fiscales 2002, 2003 y 2004, afectando la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos del artículo 8° del Convenio Multilateral. Que agrega que la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires notificó la vista dando inicio al procedimiento de determinación de oficio con fecha 01/08/2007 por el ejercicio fiscal 2002, afectando la atribución jurisdiccional de ingresos y gastos de conformidad al régimen especial, en contradicción de criterios técnicos con la Dirección General de Rentas de Entre Ríos.

Que además alega, que la Dirección General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires notificó la Vista dando inicio al procedimiento de determinación de oficio en fecha 30/10/2007 mediante la Resolución N° 3664 por los períodos fiscales 2002 y 2003, afectando la atribución de ingresos y gastos, en pugna con los criterios técnicos adoptados tanto por el Fisco de Entre Ríos como el de la Provincia de Buenos Aires. De este procedimiento surge un coeficiente de 0.8024 atribuible a la Ciudad Autónoma.

Que manifiesta que los Fiscos involucrados aplican criterios disímiles de atribución jurisdiccional por sumatoria por la misma materia gravada, correspondiente al ejercicio fiscal 2002.

Que requiere que en virtud de lo dispuesto por los artículos 1° y 4° de la Resolución General N° 3/2007 la Comisión Arbitral proceda a notificar de esta solicitud a todos los fiscos adheridos al Convenio Multilateral.

Que la Comisión Arbitral el 20/05/2009 aprobó una medida de mejor proveer requiriendo al Fisco de Santa Fe el aporte de las actuaciones administrativas en función de las cuales se dictó la Resolución cuestionada.

Que del expediente administrativo que se acompaña en las actuaciones se observa que a fs. 849/855 existe informe del inspector actuante, donde se detalla el cálculo de la base imponible bruta proporcional atribuible a Santa Fe.

Que se observan en dicho informe los cuadros titulados Balances acumulados de cuentas que integran la sumatoria y base imponible -sucursales Provincia de Santa Fe-.

Que a fs. 975/980 obra Informe N° 568/2008 de la Dirección General Técnica y Jurídica y compartido por

el Administrador Provincial de Impuestos (fs.981) y en lo atinente al tema de la determinación del coeficiente de distribución, expresa que la fiscalización fundó su tarea considerando las normas y disposiciones fiscales vigentes, según lo establecido en el artículo 23 del Anexo de la Resolución General N° 1/08 de la Comisión Arbitral -artículo 8° del Convenio Multilateral-, transcribiendo los términos del mismo, de lo que infiere que deben incluirse en la “sumatoria” –a los solos fines de la obtención de las proporciones atribuibles a los fiscos- todos los conceptos allí enunciados y excluirse sólo aquellos que son taxativamente citados.

Que en dicho informe se señala, en relación a la cuenta 511002 “Intereses por disponibilidades”, que las normas del BCRA que originaron los resultados en cuestión fueron dictadas para establecer regímenes de encaje mínimo –remunerados a través del devengamiento de intereses- con el propósito de regular la cantidad de dinero y vigilar el buen funcionamiento del sistema financiero, por lo que deben excluirse de la sumatoria.

Que asimismo, con relación a la cuenta “Amortizaciones de bienes en locación financiera” regularizadora de la cuenta “Alquiler por locación financiera”, surge que el Banco los incluyó como egresos en la Sumatoria, destacando que no se encuentran comprendidos específicamente por la normativa aplicables dentro de los egresos.

Que señala que los Resultados por Títulos Públicos, exentos del Impuesto sobre Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe, así como las utilidades por ventas de Bienes de Uso, deben conformar la sumatoria total país y si bien, puede resultar dificultoso atribuir dichos resultados a las jurisdicciones intervinientes, ello no enerva la posibilidad de incluirlos en la sumatoria de cada jurisdicción. Así lo hizo la inspección, que los asignó mediante un procedimiento razonable que consistió en una proporcionalidad, obtenida en función de los ingresos financieros computables a cada provincia –caso de los resultados por títulos- o según los ingresos por utilidades diversas, en el caso de las utilidades por venta de bienes de uso para posteriormente detraerlos de la base imponible atribuible a la Provincia.

Que puesta al análisis del tema, esta Comisión observa que la cuestión controvertida que plantea la recurrente se halla vinculada con la forma de integrar la materia gravada a que se refieren los dos primeros incisos del artículo 1° de la Resolución General N° 11 de CA, actuales incisos 1) y 2) del artículo 26 de la Resolución General CA N° 2/2009-(ORG) y la forma de distribución de la misma entre las distintas jurisdicciones.

Que el artículo 8° del Convenio prevé en el caso de las entidades financieras, que los Fiscos podrán gravar la parte de ingresos que les corresponda en proporción a la sumatoria de los “ingresos, intereses pasivos y actualizaciones pasivas” de cada jurisdicción en que la entidad tuviere casas o filiales habilitadas. A su vez, el artículo 26 del Anexo a la Resolución General N° 2/09 determina que los “ingresos” a que alude el art. 8° del Convenio Multilateral son la base imponible bruta de cada una de las entidades, constituida por la materia gravada en todas las jurisdicciones en que opera.

Que como se afirma en la propia presentación, debe considerarse como materia gravada aquellos importes representativos de los conceptos alcanzados por el impuesto. De manera que las exenciones, deducciones y otros conceptos que no integran la base imponible y se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe deben considerarse independientemente de los conceptos que integran la sumatoria a que se refiere el artículo 8° del Convenio Multilateral y normas complementarias.

Que los resultados de títulos públicos se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Santa Fe (art. 160 inciso c) del Código Fiscal), como también en la mayoría de las jurisdicciones donde el Banco ejerce actividad. Va de suyo entonces que están exentos precisamente porque se encuentran alcanzados por gravamen, y en consecuencia deben conformar la sumatoria a los efectos de la distribución de los ingresos.

Que el concepto no gravado no incluye el de exento. Cuando una actividad o un hecho se encuentra exento significa que el Fisco ha tenido la potestad de gravarlo y una vez ejercida la misma, ha hecho uso de la liberalidad que le permite el otorgamiento de las exenciones que en todos los casos están establecidas por Ley.

Que respecto del lugar al que corresponde asignar los resultados de títulos públicos, esta Comisión considera razonable que se distribuyan entre las distintas jurisdicciones, independientemente de que estén concentradas en la Ciudad Autónoma las funciones y tareas vinculadas con la adquisición, gestión, administración, cobranzas y ventas de títulos públicos, desde el momento que tales operaciones son el resultado del accionar de la entidad financiera en el país.

Que lo mismo vale decir de las cuentas 511.041, 511.042, 511.057, 511.088, 515.041, 515.042 y 515.057, todas ellas referidas a resultados de operaciones con obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, acciones y activos financieros similares.

Que en lo que respecta a la cuenta Intereses por disponibilidades (Cuenta 511002) se entiende que no le asiste razón a la quejosa por cuanto se trata de ingresos obtenidos por la entidad por el hecho de mantener ciertos fondos indisponibles que obedecen a disposiciones establecidas por el BCRA que tienen como finalidad regular la capacidad prestable de las entidades, más allá que su forma de integración por las particulares circunstancias del mercado financiero de ese momento, tenga carácter opcional.

Que en cuanto a la atribución a la jurisdicción de Santa Fe de cuentas vinculadas con préstamos y depósitos que contablemente están centralizadas en la Casa matriz ubicada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el Fisco ha determinado ingresos asignables a la Provincia de Santa Fe a partir de ciertas cuentas cuya información le suministrara el Banco y ha extendido tales resultados a todo el ajuste. Que nada puede objetar esta Comisión a tal proceder desde el momento que el Banco no lo ha desvirtuado limitándose a observaciones de carácter general.

Que cabe especial consideración a lo previsto en el Convenio Multilateral respecto a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen –artículo 27-, por lo que es razonable asignar a la Provincia de Santa Fe los ingresos en cuestión, dado que la entidad financiera ha desarrollado actividades dentro de dicha Provincia, donde posee sucursal, en relación con las operaciones que dieran origen a la determinación de diferencias de base imponible.

Que los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral se han expedido al respecto, pudiendo citarse las Resoluciones Nos. 19/05, 60/05, 65/05 y 28/07 de la Comisión Arbitral y Nos. 6/06, 22/06 y 27/06 de la Comisión Plenaria.

Que en cuanto al tratamiento de las cuentas Amortizaciones por Locación Financiera, se considera que le asiste razón a la accionante. Que se está frente a un préstamo financiero, con una particular forma de contabilización y exposición, y bajo este criterio no cabe computar el bruto de los cánones sino el neto (el ingreso financiero, conformado por los cánones menos el recupero del capital). Que para este propósito, la cuenta 511018 “Amortizaciones de bienes en locación financieras” y su homónima 515018, actúan como regularizadoras de la cuenta “Alquiler por locación financiera” por lo que se debe, tal como hace el banco, incluirla en la sumatoria.

Que en cuanto al cómputo en la sumatoria de los resultados por la venta de bienes de uso, los mismos deben incluirse en la sumatoria para calcular la proporción atribuible a la jurisdicción, desde el momento que tales operaciones forman parte de los ingresos obtenidos por las entidades. Que, a este respecto, se trata de ingresos claramente alcanzados por el tributo según el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe.

Que cabe rechazar la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional por cuanto no se ha probado la inducción a error que exige el artículo 2° de la Resolución General N° 3/2007 – actual art. N° 31 de la Resolución General N° 2/2009 (ORG) – toda vez que las que cita son posteriores a la determinación en análisis.

Que Asesoría ha tomado la intervención que le compete.

Por ello:

LA COMISION ARBITRAL

(Convenio Multilateral del 18-08-77)

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°) Hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por el BANKBOSTON N.A. en el Expte. C.M. N° 758/08 y su agregado sin acumular C.M. N° 757/2008, contra la Resolución N° 06/4/2008 dictada por la Administración Provincia de Impuestos de la Provincia de Santa Fe de conformidad con lo establecido en los considerandos de la presente.

ARTÍCULO 2°) - Notifíquese a las partes y comuníquese a las demás Jurisdicciones adheridas.

LIC. MARIO A. SALINARDI - SECRETARIO

CRA. ALICIA COZZARIN DE EVANGELISTA - PRESIDENTE